

Numéro du rôle : 6411
Arrêt n° 5/2017 du 19 janvier 2017

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle relative à l'article 84<sup>ter</sup> du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, posée par la Cour d'appel de Gand.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents E. De Groot et J. Spreutels, et des juges L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Moerman, F. Daoût et T. Giet, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président E. De Groot,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\* \*

## I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par arrêt du 5 avril 2016 en cause de la SPRL « Multi Construction » contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 21 avril 2016, la Cour d'appel de Gand a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 84<sup>ter</sup> du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, interprété en ce sens que l'administration fiscale ne doit notifier les indices de fraude fiscale préalablement au recouvrement de la taxe qu'au cours du délai complémentaire de quatre ans, viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il établit une distinction injustifiée entre les redevables qui font l'objet d'une enquête relative aux mêmes opérations imposables, l'un faisant l'objet d'une enquête effectuée par l'administration en charge de l'impôt sur les revenus et l'autre faisant l'objet d'une enquête dans laquelle est impliquée l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SPRL « Multi Construction », assistée et représentée par Me M. Crommen, avocat au barreau de Gand;
- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me E. Van Acker, avocat au barreau de Gand.

Le Conseil des ministres a également introduit un mémoire en réponse.

Par ordonnance du 19 octobre 2016, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs A. Alen et J.-P. Moerman, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 16 novembre 2016 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 16 novembre 2016.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

## II. *Les faits et la procédure antérieure*

La SPRL « Multi Construction » est enregistrée en tant qu'assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : TVA) pour l'activité de développement de projets résidentiels. Le 28 octobre 2009, l'administration fiscale a entamé des investigations portant sur l'application correcte de la TVA au cours de la période 2004-2007. Par lettre du 27 novembre 2009, l'administration fiscale a notifié qu'elle prolongeait le délai de prescription pour la période précitée, en exécution de l'article 84<sup>ter</sup> du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA), faisant passer ce délai de trois à sept ans, au motif que des infractions au sens des articles 70 et 71 du Code de la TVA avaient été commises. Une même notification a été réitérée le 25 février

2011. Un procès-verbal a été dressé à cette date, mentionnant, sur la base de la vérification des pièces, l'existence d'une déduction abusive de TVA.

Selon le procès-verbal, la SPRL « Multi Construction » doit au Trésor public 237 043,35 euros de TVA et 474 080,00 euros d'amendes, majorés des intérêts et des frais.

Le 2 mai 2011, l'administration fiscale a décerné une contrainte en paiement des montants dus précités. La contrainte a été signifiée par courrier recommandé le 9 mai 2011.

Par citation du 14 juin 2011, la SPRL « Multi Construction » a fait opposition à la contrainte. Le Tribunal de première instance de Gand a rejeté cette action par jugement du 1er février 2013. La SPRL « Multi Construction » a interjeté appel.

Elle fait valoir, devant la Cour d'appel de Gand, que l'administration fiscale ne pouvait effectuer aucune investigation sur quelque exercice comptable que ce soit, puisqu'une dette de TVA est toujours prescrite après sept ans. Elle objecte en outre qu'il découle de l'article 84<sup>ter</sup> du Code de la TVA que l'administration fiscale doit, en ce qui concerne les exercices entrant dans le délai de prescription prolongé, notifier cette prolongation au redevable. Elle renvoie à l'objectif du législateur, qui consiste à uniformiser les délais de prescription prévus par le régime de la TVA et par celui des impôts sur les revenus, en vue d'optimiser la sécurité juridique accordée au contribuable.

Dans son arrêt du 27 mars 2015, la Cour de cassation a rejeté l'interprétation précitée de l'article 84<sup>ter</sup> du Code de la TVA. La SPRL « Multi Construction » estime que suivre le point de vue de la Cour de cassation conduit à une violation du principe d'égalité.

La juridiction *a quo* estime qu'il ressort du texte de l'article 84<sup>ter</sup> du Code de la TVA, de l'insertion de cette disposition dans le chapitre XIV et de l'absence de définition de la notion de « délai d'instruction » dans le droit de la TVA, que l'administration fiscale ne doit notifier les indices de fraude fiscale que préalablement à la réclamation de la taxe au cours du délai supplémentaire de quatre ans.

Elle constate que la critique concernant l'absence de parallélisme entre le régime de la TVA et celui des impôts sur les revenus n'est pas manifestement dénuée de fondement. La juridiction *a quo* pose dès lors la question préjudicielle reproduite plus haut.

### III. *En droit*

- A -

#### *Position de la SPRL « Multi Construction »*

A.1. Selon la SPRL « Multi Construction », la Cour de cassation a donné, dans son arrêt du 27 mars 2015, une interprétation de l'article 84<sup>ter</sup> du Code de la TVA qui met en danger la sécurité juridique garantie par le législateur au contribuable, tant en matière de TVA qu'en matière d'impôts sur les revenus.

En effet, dans le régime de la TVA, le contribuable peut faire l'objet d'un contrôle fiscal et être, par conséquent, l'objet d'une ingérence dans sa vie privée, pendant tout le délai supplémentaire de quatre ans. Le fait qu'il ne doive être informé des indices de fraude que la veille du recouvrement le prive également de la possibilité de réfuter ces indices auprès de l'administration ou devant un juge indépendant et d'empêcher ainsi un autre contrôle fiscal.

A.2.1. Elle fait ensuite valoir qu'une différence de traitement entre les assujettis à la TVA et les redevables des impôts sur les revenus, d'une part, et entre les différents assujettis à la TVA, d'autre part, découle de l'interprétation retenue par la Cour de cassation.

A.2.2. Le contribuable qui fait l'objet d'un contrôle effectué exclusivement par l'administration des impôts sur les revenus ne peut faire l'objet d'un contrôle fiscal en dehors du délai normal sans que les indices de fraude fiscale lui soient préalablement notifiés. Il peut réfuter ces indices et empêcher un autre contrôle.

Le contribuable qui fait l'objet d'un contrôle impliquant l'administration de la TVA est non seulement exposé à des contrôles fiscaux pendant un délai supplémentaire de quatre ans, mais en outre, si aucune preuve de fraude n'est en définitive apportée, il aura été confronté pendant quatre années à des investigations auxquelles il n'aura pu s'opposer. De plus, l'administration de la TVA peut, sur la base de l'article 93<sup>quaterdecies</sup> du Code de la TVA, communiquer les résultats de ses investigations à d'autres services, de sorte que la protection découlant de l'article 333, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) est vidée de sa substance.

A.2.3. Le caractère arbitraire de l'article 84<sup>ter</sup> du Code de la TVA a pour effet que l'administration de la TVA peut notifier les indices de fraude aussi bien immédiatement que la veille du recouvrement. Tel contribuable a dès lors la possibilité de se défendre et d'empêcher tout autre contrôle, alors que tel autre est privé de cette possibilité.

#### *Position du Conseil des ministres*

A.3. Le Conseil des ministres soutient que la question préjudicielle posée excède la compétence de la Cour constitutionnelle, dès lors qu'une éventuelle réponse à cette question pourrait exiger une procédure fiscale tout à fait différente, ce qui requiert un débat démocratique.

En effet, l'on ne saurait remédier à une éventuelle inconstitutionnalité qu'en complétant la disposition en cause ou d'autres dispositions relatives aux délais de prescription prévus en matière de TVA, de façon à ce qu'elles ne soient plus contraires aux articles 10 et 11 de la Constitution.

A.4.1. En ordre subsidiaire, le Conseil des ministres fait valoir que la procédure administrative prévue dans le régime de la TVA ne peut être comparée à celle du régime des impôts sur les revenus en Belgique. Le droit de la TVA est essentiellement régi par le droit de l'Union européenne. Le régime de la TVA doit donc être comparé à celui des autres Etats membres et à d'autres procédures administratives prévues par le droit de l'Union.

A.4.2. La différence de traitement est en outre objectivement et raisonnablement justifiée. Le Conseil des ministres souligne que le régime de la TVA et le régime des impôts sur les revenus diffèrent par leurs systèmes, leurs finalités, leurs conditions d'application, leurs normes et leurs cadres de référence. Pour cette raison, chacun de ces deux régimes d'imposition est autonome par rapport à l'autre, de sorte qu'une modification de la législation dans un régime ne doit pas être répercutée dans l'autre régime.

- B -

B.1.1. La juridiction *a quo* interroge la Cour sur la compatibilité de l'article 84<sup>ter</sup> du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA) avec les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que cet article, pour une même opération imposable, traite les contribuables différemment selon qu'ils font l'objet d'une enquête fiscale sur la base de l'article 84<sup>ter</sup> du Code de la TVA ou d'une enquête fiscale sur la base de l'article 333, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992).

B.1.2. Par son arrêt du 27 mars 2015, la Cour de cassation a jugé qu'il suit du texte de l'article 84<sup>ter</sup> du Code de la TVA, de l'insertion de cette disposition dans le chapitre XIV « Poursuites et instances. Sûretés données au Trésor » et de l'absence de la notion juridique de « délai d'instruction » dans la réglementation de la TVA, que l'administration ne doit notifier les indices de fraude fiscale que préalablement à l'action en recouvrement de la taxe, au cours du délai de prescription prolongé (Cass., 27 mars 2015, F.12.0029.N).

B.2. La disposition fait donc naître une différence de traitement entre deux catégories de contribuables, en ce que, dans le régime de la TVA, l'administration fiscale ne doit notifier les indices de fraude fiscale au contribuable qu'avant la réclamation de la taxe, au cours du délai de prescription supplémentaire (article 84<sup>ter</sup> du Code de la TVA), alors que, dans le régime des impôts sur les revenus, les indices de fraude fiscale pour la période considérée doivent être notifiés au contribuable avant chaque investigation effectuée pendant le délai d'investigation supplémentaire (article 333, alinéa 3, du CIR 1992).

B.3.1. L'article 84<sup>ter</sup> du Code de la TVA dispose :

« Lorsqu'elle se propose d'appliquer le délai de prescription prévu à l'article 81<sup>bis</sup>, § 1er, alinéa 2, 4°, l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée, est tenue, à peine de nullité du redressement, de notifier au préalable, par écrit et de manière précise, à la personne concernée, les indices de fraude fiscale qui existent, à son endroit, pour la période en cause ».

B.3.2. Les travaux préparatoires commentent la disposition en cause en ces termes :

« Enfin, dans le souci d'une sécurité juridique optimale, l'article 51 du projet, article 84<sup>ter</sup> (nouveau) du Code de la TVA, enjoint en outre à l'administration, lorsqu'elle se propose de passer du délai de prescription de trois ans au délai de prescription de cinq ans, de ' notifier, à peine de nullité du redressement, au préalable, par écrit et de manière précise, à la personne concernée, les indices de fraude fiscale qui existent, à son endroit, pour la période en cause ' » (*Doc. parl.*, Chambre, 1997-1998, n<sup>os</sup> 1341/1 et 1342/1, p. 19).

B.3.3. L'article 333, alinéa 3, du CIR 1992 dispose :

« [Les investigations] peuvent en outre être exercées pendant le délai supplémentaire de quatre ans prévu à l'article 354, alinéa 2, à condition que l'administration ait notifié préalablement au contribuable, par écrit et de manière précise, les indices de fraude fiscale qui existent, en ce qui le concerne, pour la période considérée. Cette notification préalable est prescrite à peine de nullité de l'imposition ».

B.4.1. S'agissant des impôts sur les revenus, l'administration fiscale établit dans une cotisation l'impôt afférent à une période imposable. Cette cotisation constitue donc pour le contribuable le fondement de l'obligation de payer l'impôt. Le délai d'imposition normal expire le 30 juin de l'année suivant l'exercice d'imposition (article 359 du CIR 1992). En cas de fraude, le délai d'imposition peut être porté à sept ans (article 354, alinéa 3, du CIR 1992). Dès lors qu'une cotisation est établie à charge d'un redevable, l'impôt doit être payé dans le délai légal (article 413 du CIR 1992). Le recouvrement des impôts sur les revenus se prescrit par cinq ans à compter de la date à laquelle la dette fiscale doit être payée (article 443*bis* du CIR 1992).

Le Code des impôts sur les revenus prévoit un délai d'investigation de trois ans, de sorte qu'une fois ce délai expiré, un contribuable ne peut en principe plus faire l'objet d'une enquête fiscale, sauf en cas de prolongation dudit délai en raison d'indices de fraude fiscale. L'administration fiscale est tenue de notifier, avant qu'elle ne l'exécute, tout acte d'investigation qu'elle entend accomplir au cours du délai supplémentaire.

B.4.2. En ce qui concerne la dette fiscale due en application du Code de la TVA, ce dernier ne soumet l'administration fiscale à aucun délai pour effectuer ses investigations. La dette fiscale naît du simple accomplissement de l'acte soumis à la TVA, sans aucune intervention de l'administration fiscale. Lorsque l'impôt dû n'est pas acquitté, une contrainte est immédiatement décernée (article 85 du Code de la TVA). En conséquence, le seul délai de prescription qui existe concerne le recouvrement, par contrainte, de la TVA due. En principe, ce délai de prescription est de trois ans (article 81*bis*, § 1er, du Code de la TVA), sauf en cas d'indices de fraude fiscale.

En présence d'indices de fraude fiscale, l'administration fiscale dispose d'un délai de prescription prolongé pour recouvrer la TVA en décernant une contrainte, à condition qu'elle notifie les indices de fraude fiscale au contribuable concerné avant de procéder au recouvrement (article 84<sup>ter</sup> du Code de la TVA).

Le contribuable peut donc faire l'objet d'une enquête fiscale aussi longtemps que le recouvrement de sa dette fiscale n'est pas prescrit.

B.5. En cas d'indices de fraude fiscale, les deux catégories de contribuables comparées dans la question préjudicielle peuvent être ainsi soumises à des délais prolongés, au cours desquels des investigations peuvent modifier défavorablement leur statut fiscal.

B.6. Le législateur ne peut, sans violer le principe d'égalité et de non-discrimination, instaurer une différence entre des catégories comparables de contribuables, si cette différence n'est pas objectivement et raisonnablement justifiée. En matière fiscale, ce principe n'impose toutefois pas au législateur d'uniformiser complètement les procédures fixées pour les divers impôts.

B.7. Une différence de traitement entre certaines catégories de contribuables qui découle de l'application de régimes fiscaux différents, y compris pour une même opération imposable, et des procédures qu'ils contiennent, dans des circonstances différentes, n'est pas discriminatoire en soi. Il ne saurait y avoir discrimination que si la différence de traitement qui découle de l'application de ces règles entraînait une limitation disproportionnée des droits des personnes concernées.

B.8. La Cour doit vérifier si la possibilité pour l'administration de procéder à des investigations au cours du délai de prescription supplémentaire sans notification préalable des indices de fraude au contribuable, porte atteinte de manière disproportionnée aux droits de ce dernier.

B.9.1. Le régime de la TVA est en grande partie régi par les dispositions de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative aux règles communes de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : la directive).

Aucune disposition de la directive ne contient des règles concernant les procédures d'investigation ou la prescription en matière de TVA.

B.9.2. En l'absence d'une réglementation de l'Union européenne, il appartient à l'ordre juridique interne de chaque Etat membre de régler les modalités destinées, d'une part, à assurer la sauvegarde des droits que les particuliers tirent de l'effet du droit de l'Union européenne (CJUE, 19 novembre 1998, C-85/97, *SFI*, points 25-26), et, d'autre part, à protéger les intérêts financiers de l'Union européenne en combattant plus particulièrement la fraude fiscale et en percevant l'intégralité de la TVA due sur le territoire (CJUE, 8 septembre 2015, C-105/14, *Taricco et autres*, points 36-40).

B.9.3. Même en l'absence de dispositions spécifiques relativement à la procédure et aux délais de prescription concernant la TVA dans le droit de l'Union européenne, la disposition en cause doit respecter les droits fondamentaux et les principes généraux de droit garantis par l'Union (CJUE, 17 décembre 2015, C-419/14, *WebMindLicenses Kft*, points 66-67).

B.10.1. Un contribuable qui fait l'objet d'un contrôle fiscal visant des opérations imposables dans le délai de prescription ordinaire ou prolongé, en étant notamment soumis à des obligations de conservation et de collaboration, peut, compte tenu des circonstances concrètes, voir affecté son droit au respect de la vie privée, garanti par l'article 22 de la Constitution, par l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et par les articles 7 et 8 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (Comm. eur. D.H., 7 décembre 1982, *Hardy-Spirlet c. Belgique*; CEDH, 14 mars 2013, *Bernh Larsen Holding c. Norvège*, § 106).

Ces dispositions n'excluent pas l'ingérence d'une autorité publique dans l'exercice du droit au respect de la vie privée mais exigent que cette ingérence soit prévue par une disposition législative suffisamment précise, qu'elle réponde à un besoin social impérieux dans une société démocratique et qu'elle soit proportionnée à l'objectif légitime qu'elle poursuit. Ces dispositions engendrent de surcroît l'obligation positive, pour l'autorité



publique, de prendre des mesures qui assurent le respect effectif de la vie privée, même dans la sphère des relations entre les individus (CEDH, 27 octobre 1994, *Kroon et autres c. Pays-Bas*, § 31; grande chambre, 12 octobre 2013, *Söderman c. Suède*, § 78).

B.10.2. La lutte contre la fraude fiscale, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un but reconnu et encouragé par la directive (cf. en ce sens, CJUE, grande chambre, 21 février 2006, C-255/02, *Halifax et autres*, point 71).

En prolongeant le délai de prescription ordinaire pour le recouvrement de la TVA en cas de fraude et en prévoyant les mesures d'investigation qui, dans le cadre de la procédure fiscale, peuvent encore être exécutées pendant ce délai de prescription prolongé pour recouvrer les impôts, le législateur poursuit un objectif d'intérêt général.

B.10.3. Il relève du pouvoir d'appréciation du législateur fiscal, lorsqu'il établit un régime fiscal, de définir les procédures et délais appropriés pour atteindre l'objectif mentionné en B.10.2. Le législateur doit, à cet égard, rechercher un juste équilibre entre, d'une part, l'intérêt légitime qui commande de lutter contre la fraude, pour que l'impôt dû soit payé et, d'autre part, le souci de respecter les droits du contribuable.

B.10.4. Toute ingérence doit être entourée de garanties effectives contre les abus et l'arbitraire, compte tenu de la nature et de la gravité de l'ingérence. Le contribuable doit au moins avoir la possibilité de solliciter *a posteriori* un contrôle juridictionnel effectif portant tant sur la légalité que sur la nécessité des actes d'investigation fiscale (CJUE, 17 décembre 2015, C-419/14, *WebMindLicenses Kft*, point 78; CEDH, 7 juin 2007, *Smirnov c. Russie*, § 45).

B.11. Le respect des droits de la défense constitue un principe général qui s'applique à la procédure de recouvrement par une administration fiscale (CJUE, 17 juin 2010, C-423/08, *Commission/Italie*, points 44-45) et offre au contribuable une des garanties mentionnées en B.10.4.

Cette garantie a pour but de permettre à l'administration fiscale, lors du recouvrement envisagé, de tenir dûment compte de tous les éléments pertinents du dossier. Elle vise

notamment, pour assurer la protection effective de la personne ou de l'entreprise concernées, à permettre à ces dernières de corriger une erreur ou de faire valoir des circonstances individuelles qui plaident pour que la décision soit prise dans un sens déterminé.

B.12. Par son arrêt du 22 octobre 2013, la Cour de justice a jugé qu'il n'est pas absolument requis que le contribuable puisse exercer ses droits de la défense en ce qui concerne les investigations individuelles :

« 40. L'ensemble des Etats membres qui ont déposé des observations devant la Cour ont fait valoir que la demande d'informations d'un Etat membre adressée à l'administration fiscale d'un autre Etat membre ne constitue pas un acte entraînant une telle obligation. Ils considèrent, à juste titre, qu'il convient de distinguer, dans le cadre des procédures de contrôle fiscal, la phase d'enquête au cours de laquelle des informations sont collectées et à laquelle appartient la demande d'informations d'une administration fiscale à une autre de la phase contradictoire, entre l'administration fiscale et le contribuable auquel elle s'adresse, qui débute par l'envoi à ce dernier d'une proposition de rectification.

41. Lorsque l'administration procède à la collecte d'informations, elle n'est pas tenue d'en faire part au contribuable et de recueillir son point de vue » (CJUE, grande chambre, 22 octobre 2013, C-276/120, *Jiří Sabou*, points 40-41).

B.13. Le législateur a en outre prévu d'autres garanties contre l'arbitraire et les abus en cas de recours au délai de prescription prolongé, ainsi que des sanctions.

Ainsi, les indices de fraude fiscale sur lesquels se base l'administration fiscale doivent être communiqués au contribuable préalablement à la contrainte, de manière précise et par écrit, à peine de nullité du recouvrement de la TVA. Par ailleurs, l'administration fiscale doit aussi, lorsqu'elle décerne une contrainte, respecter les principes généraux de bonne administration.

Par ailleurs, le contribuable dispose de voies de recours contre une contrainte décernée par l'administration fiscale. En signifiant son opposition à la contrainte (article 89, alinéa 2, du Code de la TVA), le contribuable peut en effet faire valoir, devant un juge de pleine juridiction, tous les griefs, notamment en ce qui concerne la base d'imposition, les irrégularités intervenues au cours de la phase d'investigation et le recouvrement lui-même. La procédure d'opposition interrompt également l'exécution de la contrainte.

B.14. Le fait que, lors d'une phase d'investigation fiscale dans le régime de la TVA, le contribuable ne soit pas informé préalablement des actes d'investigation éventuels, ni ne puisse les empêcher ou les discuter aussi longtemps que l'administration fiscale n'aura pas pris une décision qui influence défavorablement son statut fiscal n'est pas sans justification raisonnable, compte tenu de l'objectif mentionné en B.10.2 et des garanties mentionnées en B.13.

B.15. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 84<sup>ter</sup> du Code de la taxe sur la valeur ajoutée ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi rendu en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 19 janvier 2017.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

E. De Groot